



Arrêt du 29 janvier 2018

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Dario Hug, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Simone Nadelhofer et Maître Héloïse Rordorf,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure,

Objet

assistance administrative (CDI-IN).

Faits :**A.**

A.a Le *** 2015, le Ministère des Finances de la République de l'Inde (ci-après : MFI, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale indienne) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une demande d'assistance administrative fondée sur la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-IN, RS 0.672.942.31 ; dossier autorité inférieure, pièce 1).

A.b L'autorité requérante formula les questions suivantes concernant cinq comptes que détiendrait le recourant auprès de la « *** Bank, ***, Switzerland » et qui auraient pour « Client Profile Name » respectifs ***, ***, ***, *** et *** (dossier autorité inférieure, pièce 1, points 12 et 13) :

- i) Bank account number.*
- ii) Copy of account opening form alongwith documents relating to KYC details.*
- iii) Statement of bank account for the period 1st April 1995 to 30th June 2015.*
- iv) Full details of all beneficiary of account with particulars of their name, passport number, addresses, and other contact details.*
- v) Full details of any other bank account in which the account holder or any other beneficiary are related.*

B.

Par ordonnance de production du 14 septembre 2015, l'AFC invita la banque B. _____ SA, ***, à fournir les documents et renseignements demandés par le MFI. L'AFC limita la période concernée par la demande du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2015. Elle adressa les questions suivantes à la banque (dossier autorité inférieure, pièce 3) :

- i) References of the bank accounts on which A. _____ is the beneficial owner, in particular, but not limited to the accounts held by the foundations and the companies mentioned above;*
- ii) Copies of the account opening forms (including Form A) concerning the aforementioned accounts, as well as "Know Your Customer" information regarding these accounts;*

iii) *Bank statements for these accounts for the above mentioned time period.*

C.

Par courrier du 17 septembre 2015, Maître Simone Nadelhofer et Maître Héroïse Rordorf indiquèrent à l'AFC avoir été mandatées pour représenter le recourant dans le cadre de la demande d'assistance litigieuse (dossier autorité inférieure, pièce 5).

D.

D.a B. _____ SA transmet à l'AFC les informations demandées (B ci-avant) en date du 21 septembre 2015, en y joignant une copie des formulaires d'ouverture de compte incluant le formulaire A, ainsi que les relevés de comptes et états de biens annuels pour *** relations concernant le recourant (dossier autorité inférieure, pièce 8).

D.b Dans une correspondance du 30 septembre 2015, les mandataires du recourant informèrent l'AFC que les sociétés C. _____ et D. _____ avaient été liquidées et que le recourant en était l'ayant droit économique (dossier autorité inférieure, pièce 10).

E.

E.a Par courrier du 5 janvier 2016, l'AFC notifia aux mandataires du recourant l'intégralité des pièces du dossier ainsi que les informations concernées par la transmission envisagée à l'autorité fiscale indienne. L'autorité inférieure impartit un délai de 10 jours au recourant pour prendre position par écrit (dossier autorité inférieure, pièce 16).

E.b Après une prolongation de délai admise par l'AFC (dossier autorité inférieure, pièces 17 et 18), les mandataires du recourant remirent leurs observations ainsi que de nombreuses pièces (dossier autorité inférieure, pièce 19) en date du 26 janvier 2016. En particulier la pièce n°4 jointe auxdites observations, dont le sujet cité en référence est « *Clarification regarding source and usages of information in prosecution **** » (cf. recours, pièce 4 « 11 ») était censée mettre en lumière que les enquêtes indiennes avaient été initiées sur la base des données volées à la banque HSBC et que la perquisition des locaux du recourant, de même que les déclarations faites par celui-ci, résultaient directement de ces données.

E.c Le 27 juin 2016, les mandataires du recourant demandèrent à l'AFC de ne communiquer aucune information relative à la procédure

d'assistance litigieuse aux autorités indiennes (dossier autorité inférieure, pièce 20).

F.

F.a Dans un courrier du 21 juillet 2016, suite également à un entretien dans les locaux de l'AFC, l'autorité inférieure transmet aux mandataires du recourant un projet de courrier de clarification à l'intention de l'autorité requérante, et ce, en lien avec des soupçons que la demande ait été formulée sur la base des données volées à la banque HSBC (dossier autorité inférieure, pièce 23).

F.b Le recourant se vit octroyer la possibilité de se prononcer sur ce projet de courrier (dossier autorité inférieure, pièces 23, 24 et 25). La demande de clarification concernant la requête d'assistance administrative du *** 2015 fut finalement transmise à l'autorité requérante le 4 août 2016 (dossier autorité inférieure, pièce 29).

F.c Au moyen d'un courriel daté du 15 septembre 2016, les autorités indiennes confirmèrent que la demande avait été formulée indépendamment de données volées (dossier autorité inférieure, pièce 30). L'AFC porta cette réponse à la connaissance du recourant le 7 novembre 2016, en lui permettant à nouveau de prendre position au sujet des informations dont la transmission était envisagée (dossier autorité inférieure, pièce 31). Le recourant transmet ses observations le 18 novembre 2016 (dossier autorité inférieure, pièce 32).

G.

Par décision finale du 16 décembre 2016 (réf. ***), l'AFC décida d'accorder l'assistance administrative au MFI (dossier autorité inférieure, pièce 33). Elle limita toutefois les renseignements à transmettre à la période ultérieure au 1^{er} avril 2011 et jusqu'au 31 mars 2015.

H.

H.a Le recourant a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par un recours daté du 18 janvier 2017. Il conclut, principalement, à l'annulation de la décision du 16 décembre 2016 et à ce qu'il soit déclaré qu'il ne pouvait être entré en matière sur la demande d'assistance administrative litigieuse. Subsidiairement, il conclut au renvoi de la cause à l'AFC pour qu'elle procède au caviardage des informations antérieures au 1^{er} avril 2011. A titre de mesure superprovisionnelle, il a en outre demandé à ce qu'il soit fait interdiction à l'AFC de transmettre des informations de quelque nature que ce soit aux autorités indiennes, sous

réserve du fait que la procédure nationale suit son cours. En tout état, le recourant conclut à ce qu'aucune information ne soit communiquée à l'autorité requérante sur le fait qu'il s'est opposé à l'octroi de l'assistance en particulier par le biais d'un recours contre la décision litigieuse, l'ensemble sous suite de frais et dépens (recours, p. 2 s.).

H.b En substance, le recourant argue que la décision attaquée viole les conditions posées tant par la CDI-IN que la Constitution fédérale et la LAAF à l'octroi de l'assistance administrative (recours, p. 20 s.). Il estime, en particulier, que la demande serait exclusivement fondée sur des données volées remises aux autorités indiennes, qui ne respecteraient dès lors pas le principe de la bonne foi applicable dans le contexte de la procédure d'assistance administrative (recours, p. 12 ss). Le recourant considère, en outre, que la demande ne remplit pas les conditions de forme prévues par la CDI-IN, qu'elle viole le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI-IN, qu'elle constitue une pêche aux renseignements, que les informations requises ne sont pas vraisemblablement pertinentes, qu'elle ne respecte pas le principe de spécialité et, enfin, qu'elle permet au MFI d'éluider les règles de l'assistance administrative et de l'entraide en matière pénale, « à nouveau en violation du principe de la bonne foi » (recours, p. 21).

H.c A titre de mesure superprovisionnelle, le Tribunal de céans a fait interdiction, par ordonnance du 27 janvier 2017, à l'autorité inférieure de transmettre des informations au sujet de la présente procédure aux autorités indiennes avant qu'il ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force, sous réserve de la possibilité d'informer les autorités indiennes que la procédure nationale suit son cours.

H.d Dans sa réponse du 4 avril 2017, l'AFC soutient que la requête des autorités indiennes ne viole pas le principe de la bonne foi, notamment au motif que ladite demande ne se fonderait pas exclusivement sur l'exploitation des données volées de la liste Falciani (réponse, p. 4), que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour l'application de la législation interne indienne et, partant, que la demande ne consacre pas une pêche aux renseignements prohibée (réponse, p. 5 s.). L'AFC rejette en outre le grief de la violation, d'une part, des règles de l'entraide en matière pénale et, d'autre part, du champ d'application temporel de la CDI-IN dans la mesure où l'autorité inférieure a expressément limité la période concernée par la demande du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2015 (réponse, p. 6 s.).

H.e Le recourant a encore déposé des observations spontanées le 21 avril 2017 en reprenant, pour l'essentiel, les arguments de son recours (H.b ci-avant).

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 1 et 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le *** 2015, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recourant a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Il est directement atteint par la décision attaquée et jouit sans conteste de la qualité pour recourir (art. 14 al. 1 et 2 ainsi que l'art. 19 al. 2 en relation avec l'art. 3 let. a LAAF ; art. 48 al. 1 PA).

La décision attaquée est datée du 16 décembre 2016 et a été notifiée aux mandataires du recourant le 19 décembre 2016 (recours, p. 19). Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté 18 janvier 2017, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA), étant rappelé que les fêtes ne s'appliquent pas à l'assistance administrative internationale en matière fiscale (art. 5 al. 2 LAAF en relation avec l'art. 22a al. 1 PA). Le recours répond aux exigences de forme de la procédure

administrative (art. 52 al. 1 PA) et l'avance de frais requise a été versée en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.4

1.4.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ÉTIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 2 [décision attaquée devant le TF], A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 2.1, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 2).

2.

2.1

2.1.1 L'échange de renseignements avec l'Inde est actuellement régi par l'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 du protocole (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31) ; ci-après : Protocole CDI-IN). L'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI-IN (Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et son protocole signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire

signé à New Delhi le 16 février 2000), le protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081 ; ci-après : Protocole du 30 août 2010).

2.1.2 Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1^{er} avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010 ; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision attaquée devant le TF], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1, A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). L'art. 26 CDI-IN – dans sa nouvelle teneur – est ainsi applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 par. 1 let. k CDI-IN) ayant débuté le 1^{er} avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1^{er} avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 [qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*] et 6.2.5). Pour que l'art. 26 CDI-IN dans sa nouvelle teneur s'applique, il suffit que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques après le 1^{er} avril 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.1.2 [décision confirmée par le TF et en lien avec la CDI-GB, RS 0.672.936.712], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision attaquée devant le TF] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

En outre, d'après la jurisprudence, l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4). En lien avec la CDI-F (RS 0.672.934.91), le Tribunal de céans a par exemple jugé que l'état de fortune d'ouverture du 1^{er} janvier 2013 correspondait à l'état de fortune de clôture du 31 décembre 2012 et, qu'en tant que telle, l'information concernée se rattachait donc aussi bien à l'année 2012 qu'à l'année 2013 (arrêt du TAF A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6). De même, la Cour a confirmé que les états financiers du 31 décembre d'une année peuvent être tenus pour équivalents aux états financiers du 1^{er} janvier de l'année suivante, les écritures de clôture d'une année correspondant aux écritures d'ouverture de l'année suivante (arrêt du TAF A-3830/2015, A-3838/2015 du

14 décembre 2016 consid. 2.2 [décision confirmée par le TF]). Ces considérations doivent être appliquées mutatis mutandi dans le contexte de la CDI-IN. Ainsi, les états financiers au 31 mars d'une année fiscale indienne doivent également être tenus pour équivalents aux états financiers du 1^{er} avril de l'année fiscale qui suit directement.

2.2 Sur le plan formel, la demande d'assistance administrative doit indiquer les coordonnées des personnes concernées, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal poursuivi (l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas imposée [arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 6.1.2]) et, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'informations (ch. 10 let. b Protocole CDI-IN ; voir encore à ce sujet les précisions apportées par l'accord amiable signé le 20 avril 2012 entre les autorités compétentes en matière d'échange de renseignements pour l'Inde et la Suisse au sujet de l'interprétation du ch. 10 let. b Protocole CDI-IN [publié également au RS 0.672.942.31 ; RO 2012 4105]).

2.3 Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI-IN, la Suisse doit accorder l'assistance à la condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application des dispositions de la CDI ou l'administration ou l'application de la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 26 par. 1 CDI-IN est la *clé de voûte* de l'échange de renseignements (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis (art. 17 al. 2 LAAF).

La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.5). En d'autres termes, l'Etat requis doit se limiter à un contrôle de plausibilité (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

2.4 La demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »]) ; ch. 10 let. d Protocole CDI-IN ; ATF 143 II 136 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.3, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.2 [décision attaquée devant le TF], A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 4.3.3). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 ainsi que A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2017 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1).

2.5

2.5.1 Le ch. 10 let. a Protocole CDI-IN précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, et ce, en vertu du principe de subsidiarité. Ledit principe n'impose toutefois pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4).

2.5.2 Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'entraide et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé (cf. arrêts du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 9 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_955/2015 du 22 octobre 2015], A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 6 ; cf. également ATF 126 II 409 consid. 5b/bb et arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.3.2 avec les réf. citées [situation où l'Etat requérant dispose déjà des informations au moment du dépôt de la demande]). Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de

renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêt du TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative reste, cela dit, la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

2.6

2.6.1 Les accords internationaux doivent être interprétés selon les règles d'interprétation prévues par la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990). Un traité doit ainsi être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (*pacta sunt servanda* ; art. 26 CV et 31 ch. 1 CV ; arrêt du TF 2C_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1 ; ATAF 2010/7 consid. 3.5, arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1 [décision attaquée devant le TF], A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.1). Il doit également être tenu compte de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions, ainsi que de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (art. 31 ch. 3 let. a et b CV).

En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier (*Völkergewohnheitsrecht*), elles s'appliquent aussi aux États non parties à la CV (arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 3.2, A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1 [décision attaquée devant le TF], A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), à l'exemple de l'Inde (cf. le tableau relatif au champ d'application de la CV, disponible au RS 0.111). Le *principe de la bonne foi* doit de ce fait être considéré comme un principe directeur de l'interprétation des traités lors de l'ensemble du processus d'interprétation (ATAF 2010/7 consid. 3.5.3, arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.2 [décision attaquée devant le TF], A-2654/2014 du 5 février 2015 consid. 3.4 et A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 3.2).

2.6.2 L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au

regard du droit suisse (ATF 143 II 224, consid. 6.1 s. ; sur la notion d'actes punissables au regard du droit suisse en application de l'art. 7 let. c in fine LAAF, ATF 143 II 202 consid. 8.5). En principe, la disposition peut donc être valablement opposée à une demande d'assistance administrative fondée sur une CDI ne contenant pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse serait irrecevable (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.2 [au sujet de la CDI-F]).

S'agissant d'une disposition contenue dans une loi d'exécution de nature procédurale (cf. ATF 143 II 136 consid. 4 ; arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 2.2 [destiné à la publication]), l'art. 7 let. c LAAF n'a pas de portée propre ; la disposition oblige néanmoins la Suisse à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (*Mussvorschrift* ; 143 II 224 consid. 6.2 et 6.6 ; arrêt du TAF A-2540/2017 consid. 3.1.1 [décision attaquée devant le TF]). En effet, dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée ; savoir si tel est ou non le cas est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce (ATF 143 II 224 consid. 6.4).

2.6.3 La bonne foi d'un Etat est, cela dit, toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2 [décision attaquée devant le TF],

A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3 avec les réf. citées).

2.6.4 Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6).

Il est à cet égard de notoriété publique que, durant l'année 2008, des données informatiques ont été volées à la banque HSBC Private Bank à Genève dans le contexte de l'affaire Falciani ; elles ont ensuite été remises aux autorités françaises (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.1 [décision attaquée devant le TF] et A-6849/2014 du 22 octobre 2015 consid. 6). Il est également établi qu'Hervé Falciani a violé le droit pénal suisse en dérobant à son employeur d'alors des données informatiques contenant le nom de clients (ATF 143 II 224 consid. 5.1 ; cf. arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.1 [décision attaquée devant le TF]). Des données de la liste HSBC auraient ensuite également été remises par les autorités françaises aux autorités indiennes, ces dernières ayant par ailleurs rencontré Hervé Falciani à Paris en 2014 en vue d'obtenir d'autres données encore (cf. arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.2 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.5 [décision attaquée devant le TF]).

2.6.5 D'après le Tribunal fédéral, l'octroi de l'assistance administrative doit être refusé lorsque l'Etat requérant a assuré à la Suisse ne pas déposer de demande fondée sur des informations obtenues, directement ou indirectement, sur la base de données volées (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.5 ss ; arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision attaquée devant le TF]). Toujours d'après cette jurisprudence, et même si l'Etat requérant a obtenu les données directement de la part du voleur (*Datendieb*) et déposé sa demande d'assistance en se fondant sur celles-ci, cela ne signifie donc pas encore, en soi, que ledit Etat violerait le principe de la bonne foi (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2 qui contient notamment

aussi des développements en lien avec la modification projetée de l'art. 7 let. c LAAF [décision attaquée devant le TF]). Cela vaut a fortiori lorsque l'Etat requérant a été mis en possession de ces informations par les voies de l'assistance administrative internationale – donc y compris spontanée – par un Etat tiers, en particulier la France (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.2 et 5.2.3.1 [décision attaquée devant le TF], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2 [décision attaquée devant le TF]). L'art. 26 al. 3 let. b CDI-IN ne permet en effet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6 [relatif à la CDI-F]).

En cas de demande fondée directement ou indirectement sur des données volées, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance administrative est ainsi l'existence, ou non, d'une assurance (*Zusicherung*) de l'Etat requérant envers la Suisse quant à la non-utilisation des données dans le contexte de l'assistance administrative. En conséquence, lorsqu'une partie prétend que la demande litigieuse repose sur des données volées, il convient tout particulièrement d'examiner la compatibilité de la demande avec le principe de bonne foi régissant les relations internationales (consid. 2.5 ci-après ; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision attaquée devant le TF], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 3 [décision attaquée devant le TF]). Il s'agit là d'une question qui doit être traitée *prima facie* (cf. arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.1 [décision attaquée devant le TF]).

2.7 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI-IN), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision attaquée devant le TF] et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant lié avec elle par un accord d'assistance administrative respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3). Aussi, conformément au principe de la bonne foi (consid. 2.6 ci-avant), l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant à ce sujet. L'Etat requis doit donc en principe, c'est-à-dire sous réserve de la vraisemblable pertinence des informations demandées (consid. 2.3 ci-avant), se fier aux indications que lui fournit

l'Etat requérant (ATF 142 II 218 consid. 3.3, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.2).

2.8 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (cf. art. 26 par. 3 et 5 CDI-IN ; arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017, consid. 4.2.2.5). L'art. 26 par. 5 CDI-IN prime le droit de procédure interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 [en application de la CDI-F] ; arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.8 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.3 [en application de la CDI-IN]). L'AFC dispose ainsi, en vertu de l'art. 26 par. 5 2^{ème} phrase CDI-IN, des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.8, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.4.1 [décision attaquée devant le TF] ainsi que A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.3).

2.9 Enfin, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'Etat requérant est en principe libre d'opter pour la voie de l'assistance administrative ou celle de l'entraide judiciaire (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.1.2 et ATF 137 II 128 consid. 2.3). Dans l'ATF 137 II 128 précité, le Tribunal fédéral a ainsi retenu qu'un Etat contractant ne contournait pas l'entraide en matière pénale en choisissant la voie de l'assistance administrative internationale et en faisant examiner sa demande par les autorités compétentes pour l'assistance administrative de l'Etat requis (ATF 137 II 128 consid. 2.3.2 ; arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision attaquée devant le TF]). Les griefs de la personne concernée selon lesquels la demande d'assistance administrative constituerait, d'une part, un abus de droit ou servirait, d'autre part, uniquement à contourner les dispositions de l'entraide internationale en matière pénale, doivent à ce titre être jugés par les autorités compétentes pour la procédure d'assistance administrative dans l'Etat requis (ATF 137 II 128 consid. 2.2.2 et 2.3 ; arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision attaquée devant le TF]).

3.

En l'espèce, le Tribunal de céans analysera *prima facie* (cf. consid. 2.6.5 ci-avant) l'incidence, sous l'angle de la bonne foi (consid. 2.6 ci-avant), de

l'utilisation de données, le cas échéant volées, sur le sort de la demande litigieuse du MFI (consid. 3.1). Dans un second temps, il confrontera la demande aux autres conditions de l'assistance administrative (consid. 3.2 ss).

3.1

3.1.1 Le Tribunal de céans constate – et a déjà constaté – l'absence d'engagement de l'Inde envers la Suisse à ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3 [décision attaquée devant le TF] ; cf. pour le contexte franco-suisse, ATF 143 II 224, consid. 6.5). Une telle assurance ne ressort en particulier pas des joint statements des 15 octobre 2014 (ci-après : joint statement 2014 [disponible à l'adresse <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf>, consultée le 30 octobre 2017]) et 15 juin 2016 (ci-après : joint statement 2016 [disponible à l'adresse <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf>, consultée le 30 octobre 2017) signés par l'ancien secrétaire d'Etat aux questions financières internationales Jacques de Watteville et ses homologues indiens Shaktikanta Das, respectivement Hasmukh Adhia (arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.1 [décision attaquée devant le TF]).

Le joint statement 2014 contient le passage suivant :

State Secretary de Watteville indicated that Switzerland would be willing to examine requests for which investigations have been carried out independently from what the Swiss government considers as data obtained in breach of Swiss law.

La demande du *** 2015, déposée un peu moins d'une année avant l'élaboration du joint statement 2016 (15 juin 2016), rappelle ce passage (dossier autorité inférieure, pièce 1). Le joint statement 2016 contient en outre le passage suivant (pour ce rapprochement, arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.2 qui traite d'une demande déposée le 27 mars 2015 [decision attaquée au TF]) :

On the issue of requests based on what Switzerland considers as data obtained in breach of Swiss law, Revenue Secretary Adhia, while reaffirming India's position that Switzerland should share information in all cases in accordance with its treaty obligations, noted the progress made in a number of Indian requests based on investigations carried out independently of the 'stolen data'. Secretary Adhia welcomed the decision of the Swiss Federal

Council to dispatch to the Swiss Parliament a proposal to revise the Tax Administrative Assistance Act in order to clarify, in accordance with the OECD standard, the possibility to cooperate on requests based on data obtained in breach of Swiss law. A timely revision of the Swiss law in respect of stolen data would take the Indo-Swiss tax cooperation to a new level.

3.1.2 Sur la base de ce qui précède, il ne ressort donc pas des déclarations indiennes une assurance de renoncer à l'utilisation de données obtenues par des actes punissables au regard du droit suisse, notamment les données soustraites à la banque HSBC (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4.1 et 5.2.4.4 [décision attaquée devant le TF] ainsi que A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.3 [décision attaquée devant le TF]). Tout au plus les autorités des deux pays ont-elles discuté de la possibilité actuelle de coopérer sur la base de données indépendantes de données volées ainsi que des possibilités hypothétiques de coopérer sur la base de données obtenues en violation du droit suisse (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.1 [décision attaquée devant le TF] et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.2).

L'AFC ne rejette du reste pas formellement l'hypothèse que la demande ait pu être déposée sur la base des données volées, notamment la liste Falciani (réponse, p. 4 dernier paragraphe). Quant au recourant, il construit également une part importante de son argumentation autour de cet élément (recours, p. 7, 12, 22 ss ; observations spontanées, p. 4 s.). En l'absence d'assurance de l'Etat requérant, la provenance des renseignements à la source du dépôt de la demande litigieuse n'est toutefois pas déterminante ici (cf. consid. 2.6.5 ci-avant). La Cour ne peut donc retenir une violation de la bonne foi du fait de la provenance – le cas échéant illicite – des données à la source de la demande d'assistance litigieuse indienne.

3.1.3

3.1.3.1 Cela dit, il convient encore d'examiner l'existence d'une violation du principe de la bonne foi pour un autre motif, et ce, dans les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF. Cette question doit être tranchée en fonction du cas d'espèce (consid. 2.6.2 ci-avant ; cf. arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.5 [*andere Gründe*, décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.4 [décision attaquée devant le TF]).

3.1.3.2 Il ressort ainsi du joint statement 2014, et comme le rappelle à juste titre l'AFC, que la Suisse se tient prête à examiner, respectivement entrer en matière sur des demandes fondées sur des enquêtes indépendantes

de ce que le gouvernement suisse considère comme des données obtenues en violation du droit suisse (réponse, p. 3 ; voir aussi observations spontanées, p. 4). Cette interprétation est confirmée par la compréhension apparemment identique des déclarations suisses par les autorités indiennes. En annonce de la demande litigieuse, celles-ci indiquent, en effet, que « [...] it was agreed that, Switzerland would be willing to examine requests for which investigations have been carried out independently from what the Swiss Government considers as data obtained in breach of Swiss Law » (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 1).

La demande rappelle, cela dit, expressément la ferme conviction des autorités indiennes que la CDI-IN « only requires demonstration of foreseeable relevance and there can be no further restriction based on any domestic law » (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 1 ; joint statement 2016, p. 1 § 2 « [...] while reaffirming India's position that Switzerland should share information in all cases in accordance with its treaty obligations [...] »), ce qui paraît confirmer la bonne foi des autorités indiennes. En d'autres termes, du point de vue de l'Inde, le caractère indépendant, ou non, des preuves récoltées sur la base de données même volées ou obtenues à la suite de l'exploitation de ces données n'est pas un critère justifiant le refus d'octroyer l'assistance administrative ; seule compte la vraisemblable pertinence des informations demandées (sur l'importance de cette condition, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

3.1.3.3 L'analyse de la bonne foi des autorités indiennes en cause suppose donc ici de confronter les déclarations de l'Etat requérant à un autre élément du dossier. Le recourant a produit un document interne indien daté du *** 2015, adressé au « *** » (recours, pièce 4 « 11 ») et dont il se prévaut pour essayer de démontrer que la demande litigieuse violerait le principe de bonne foi (recours, p. 28 ss). L'enchaînement causal des événements ayant conduit les autorités indiennes à formuler la demande ressort dudit document. On y apprend ainsi, qu'en date du 28 juin 2011 et en application de l'art. 28 de la CDI liant la France et l'Inde, l'autorité compétente française aurait transmis à l'autorité compétente indienne à Paris une clé USB contenant des informations relatives à des comptes. A tout le moins une partie de cette liste, contenant des informations relatives au recourant, aurait été imprimée. Sur la base de ce document, une enquête aurait notamment été diligentée contre le recourant (cf. E.b ci-avant), au cours de laquelle il aurait admis n'avoir pas déclaré des comptes faisant l'objet de la demande d'assistance litigieuse.

3.1.3.4 En raison de doutes quant au caractère véritablement indépendant de données volées des investigations menées par les autorités indiennes, l'AFC a formulé une demande de clarification à l'intention de l'autorité requérante (dossier autorité inférieure, pièce 29). Le recourant a pu participer à l'élaboration de cette requête (dossier autorité inférieure, pièces 23 ss). La réponse fournie par le MFI le 15 septembre 2016 ne laisse pas de place au doute : « In this regard I would like to confirm that the evidence which is independent of the alleged <stolen data> available with the Indian Tax Authorities was earlier forwarded to you (sworn statement) » (dossier autorité inférieure, pièce 30).

Confrontée à la pièce produite par le recourant (consid. 3.1.3.3 ci-avant), ainsi qu'au fait que les autorités françaises ont transmis aux autorités indiennes des renseignements sur la base des données volées Falciani (consid. 2.6.4 ci-avant), l'affirmation du MFI révèle toutefois a priori une contradiction potentielle. Elle résulte de l'asymétrie entre, d'une part, les indications complémentaires expresses du MFI et, d'autre part, les faits apparemment à l'origine de la demande. Ainsi, aux yeux de la Cour, il reste peu limpide en quoi les preuves seraient effectivement indépendantes des données volées étant donné que l'enquête diligentée contre le recourant paraît malgré tout étroitement tributaire de la clé USB contenant des données et remises par les autorités françaises aux autorités indiennes à Paris le 28 juin 2011 (recours, pièce 4 « 11 »). Cela dit, et sur la base de la pièce produite par le recourant, il subsiste un doute sur le fait que les données transmises par les autorités françaises aux autorités indiennes seraient effectivement des données volées. Dès lors, cette pièce ne suffit en l'occurrence pas à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (consid. 2.6.3 ci-avant) dont il bénéficie en lien avec la déclaration selon laquelle l'enquête diligentée contre le recourant serait indépendante des données volées.

3.1.3.5 Ainsi, en application de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral sur la bonne foi de l'Etat requérant dans l'assistance administrative (consid. 2.6.4 ci-avant), ainsi que compte tenu du fait que les autorités indiennes considèrent que ladite assistance est, de leur point de vue, uniquement limitée par le principe de la vraisemblable pertinence des informations demandées (consid. 3.1.3.2 ci-avant), le Tribunal de céans ne peut pas non plus définitivement conclure à une violation du principe de la bonne foi sous cet angle. Dans le contexte de l'assistance administrative internationale, la Suisse doit désormais, c'est-à-dire précisément en application du principe de bonne foi, accorder son crédit aux indications expresses de l'autorité requérante quant au caractère indépendant des

investigations menées et fondant la demande d'assistance litigieuse. La théorie de l'effet induit telle que soutenue par le recourant ne peut donc ici être suivie (recours, p. 26 ; observations spontanées, p. 5 ss). Dans le contexte de l'assistance administrative, l'élément décisif reste bien plus l'existence d'une assurance de l'Etat requérant envers la Suisse à ne pas déposer de demande fondée, directement ou indirectement, sur des données volées. Or, on l'a vu (consid. 3.1.2 ci-avant), l'Inde n'a dans le présent contexte pas émis pareille assurance à l'égard de la Suisse.

Le Tribunal retient en conséquence que l'interprétation du principe de la confiance (consid. 2.6 ci-avant ; cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 [lien avec le critère de la vraisemblable pertinence]) lui impose, en l'occurrence, de valider *prima facie* la demande litigieuse. Il reste cependant encore nécessaire de confronter ladite demande aux autres conditions de l'assistance administrative (consid. 3.2 ss).

3.2

3.2.1 La demande du MFI du *** 2015 est complète au regard des exigences du ch. 10 let. b Protocole CDI-IN (dossier autorité inférieure, pièce 1). Elle mentionne le nom du recourant (point 7 ; cf. dossier autorité inférieure, pièce 22 [pour la date de naissance du recourant]), la période visée par la demande – soit du 1^{er} avril 1995 au 30 juin 2015 – (point 9), fournit une description des renseignements demandés (points 13 et 14), l'objectif fiscal fondant la demande – soit le Income Tax Act – (point 10), ainsi que le nom et l'adresse de la banque présumée être en possession des renseignements requis (point 15).

Le MFI présente également les éléments du contexte fondant ladite demande (point 12), de même que les raisons l'amenant à croire que les renseignements seraient en possession ou sous le contrôle d'une personne sise dans la juridiction suisse (point 14). L'autorité requérante expose ainsi qu'elle aurait eu connaissance – notamment par un aveu du recourant qu'il aurait ensuite rétracté (recours, p. 4) – de l'existence de *** comptes ouverts auprès de la banque *** en Suisse (A.b ci-avant).

3.2.2 En outre, si la demande évoque certes le nom de la femme et du père du recourant (dossier autorité inférieure, pièce 1, point 12), la personne concernée par la procédure demeure le recourant. L'AFC n'entend du reste transmettre les réponses aux questions du MFI qu'en lien avec le recourant et des entités qu'il détiendrait (cf. ch. 2 du dispositif de la décision attaquée). Dans l'hypothèse – cependant non réalisée ici – d'une demande portant non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4

al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, la Cour rappelle qu'il aurait incombé à l'AFC d'opérer une pesée des intérêts quant à la suppression d'indications y relatives et qui sont sans incidence sur la demande (cf. arrêt du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 3.10.2 [décision attaquée devant le TF]). Nul ne se plaint toutefois de ce que la demande violerait des droits de ces autres personnes. Il n'est donc pas nécessaire que la Cour se prononce plus avant à ce sujet.

3.2.3 En revanche, s'agissant de l'étendue temporelle de la demande, les informations requises par le MFI couvrent en grande partie une période largement antérieure au champ d'application de l'art. 26 CDI-IN dans sa nouvelle teneur (consid. 2.1.2 ci-avant). Le recourant le souligne en invoquant encore la violation de l'art. 14 par. 3 Protocole du 30 août 2010 (recours, p. 38 s. et 43 s.). La demande ne spécifie effectivement pas clairement les périodes fiscales visées, mais se limite à indiquer que la période ou l'évènement soumis à taxation concernés portent sur la période du 1^{er} avril 1995 au 30 juin 2015 (point 9). C'est donc à juste titre que l'AFC limite spontanément l'étendue des renseignements à transmettre à la période du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2015 seulement (décision attaquée, p. 6, 11 ainsi que ch. 2 du dispositif ; réponse, p. 7).

Cela dit, le recourant relève un certain nombre d'informations antérieures au 1^{er} avril 2011 qui subsistent encore dans les documents que l'AFC entend transmettre au MFI. En conséquence, certaines informations évoquées de manière détaillée par le recourant et faisant l'objet de ses conclusions subsidiaires devront être caviardées avant leur transmission définitive au MFI. Le Tribunal examinera ultérieurement cette question (cf. consid. 4 ci-après).

3.3

3.3.1 Le grief du recourant selon lequel l'irrespect du champ d'application temporel de l'art. 26 CDI-IN entraînerait une pêche aux renseignements proscrite ne peut, en tant que tel, être suivi (recours, p. 34 ; observations spontanées, p. 9 s.). En effet, le champ d'application temporel d'une CDI n'est pas une problématique ressortant strictement au critère de l'interdiction de la « fishing expedition ». La Cour relève quoi qu'il en soit que la demande du MFI ne constitue pas une pêche aux renseignements proscrite. Elle cible manifestement le recourant et les *** comptes mentionnés dont il serait, directement ou indirectement, l'ayant-droit auprès de *** en Suisse (A.b ci-avant ; dossier autorité inférieure, pièce 1, point 12).

3.3.2 La Cour constate par ailleurs que l'AFC limite spontanément l'étendue des renseignements à transmettre (ch. 2 du dispositif de la décision attaquée et dossier autorité inférieure, pièce 1, point 13). Ainsi, les questions iv) et v) de la demande d'assistance du MFI ont été écartées en raison de leur formulation – semble-t-il – excessivement large. On ne saurait toutefois déduire des limitations entreprises par l'AFC que la demande consacrerait une pêche aux renseignements s'agissant des questions i), ii) et iii) et qu'elle doive, partant, être intégralement rejetée. Au contraire, la mesure prise par l'AFC, associée à la restriction du champ d'application temporel de la demande, garantit le respect des conditions de l'assistance administrative, également du point de vue des obligations internationales de la Suisse.

3.4 Du point de vue du respect du principe de subsidiarité, la demande mentionne expressément l'épuisement des voies internes (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 1 et 5). La Suisse n'a donc ici aucune raison suffisante de remettre en cause le respect dudit principe par les autorités indiennes (consid. 2.5.1 ci-avant). Cela dit, les explications fournies par l'autorité requérante en vue d'une éventuelle reprise fiscale du recourant pour des procédures déjà closes ne sont tout de même pas des plus limpides, loin s'en faut. En application du principe de la bonne foi, ces indications doivent néanmoins être considérées comme suffisantes (consid. 2.5.2 ci-avant ; dossier autorité inférieure, pièce 1, points 11, 12 et 14).

Contrairement à ce que paraît encore considérer le recourant dans son argumentation relative à la pertinence vraisemblable des informations requises par le MFI (recours, p. 35 s.), il ne revient donc en principe pas aux autorités requises suisses de vérifier l'état d'avancement de procédures en Inde. En tant qu'Etat requis, la Suisse peut et doit en règle générale se fier aux indications fournies par l'Etat requérant quant à la vraisemblable pertinence des informations demandées. La condition reste toutefois que les informations concernées par l'échange de renseignements soient postérieures au 1^{er} avril 2011 ou, si elles sont antérieures à cette date, qu'elles continuent à produire des effets après le 1^{er} avril 2011 (cf. consid. 2.1.2 ci-avant ; cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision attaquée au TF] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

3.5 Concernant le respect du principe de spécialité, il n'y a pas lieu ici, contrairement à ce que soutient le recourant (recours, p. 40 ss), d'analyser en détail si les informations récoltées dans le cadre de la procédure

d'assistance risquent, ou non, d'être effectivement transmises aux autorités pénales indiennes. La Suisse étant liée par une CDI avec l'Inde, elle doit considérer que l'Etat partenaire respectera le principe de spécialité (consid. 2.7 ci-avant). Le MFI confirme du reste expressément le respect dudit principe (dossier autorité inférieure, pièce 1, point 18). Au demeurant, l'AFC rappelle aux autorités indiennes l'obligation d'observer le principe de spécialité (ch. 3 dispositif de la décision attaquée). Ces éléments suffisent, d'après les critères retenus par la jurisprudence fédérale (consid. 2.7 ci-avant), à considérer que le principe de spécialité est ici respecté.

3.6 S'agissant finalement de la vraisemblable pertinence des renseignements demandés par le MFI, et comme le rappelle l'AFC, la marge de manœuvre des autorités requises reste effectivement étroite (réponse, p. 5). Ces dernières doivent ainsi se limiter à effectuer un contrôle de plausibilité (consid. 2.3 ci-avant). En principe, il ne revient donc pas aux autorités requises de vérifier dans quelle mesure les informations demandées sont utiles, ou non, pour l'autorité requérante dans l'application de son droit interne. Cela vaut donc en principe également si lesdites informations sont formulées dans le contexte d'investigations entreprises dans un but de redressement fiscal (recours, p. 8 ss et 35 s.).

En l'occurrence, la demande d'assistance litigieuse mentionne que les comptes n'ont pas été déclarés précédemment, notamment par le recourant, dans le contexte de l'imposition de son revenu (dossier autorité inférieure, pièce 1, point 14 : « which have not been disclosed earlier for Income Tax »). Le recourant aurait par ailleurs avoué disposer de ces comptes (dossier autorité inférieure, pièce 1, point 12 « he admitted the beneficial ownership of said bank accounts ») et vouloir payer les taxes y relatives (dossier autorité inférieure, pièce 1, point 12 : « his willingness to pay the due taxes in respect of undisclosed deposits »).

A vrai dire, la vraisemblable pertinence des informations demandées paraîtrait même accrue en considérant que la rétractation de l'aveu pourrait apparemment avoir une incidence sur la force probante des déclarations du recourant selon le droit indien (recours, p. 4 et 8 ss). Les conséquences de la rétractation de l'aveu du recourant sur la validité de la preuve recueillie se jugent, cela dit, exclusivement d'après le droit indien. La procédure d'assistance ne tranche en effet pas matériellement l'affaire et il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation ainsi que de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, ce qui vaut donc aussi pour les questions de droit de procédure étranger (cf. arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6). En conséquence, le recourant doit faire valoir

ses arguments devant les autorités indiennes. D'après ses explications, le droit indien permettrait d'ailleurs de reconnaître la perte de valeur probante d'un aveu ultérieurement rétracté (recours, p. 9 s.). Cela paraît certes confirmer les chances de succès du recourant dans ses démarches devant les instances internes indiennes ; la Suisse n'est pour autant pas fondée à refuser ici l'octroi de l'assistance administrative.

4.

4.1 Reste à examiner le grief au sujet des caviardages qu'il conviendrait encore de faire (cf. consid. 3.2.3 ci-avant). Il apparaît effectivement que certains documents listés par le recourant contiennent des informations qui ne sont pas couvertes par le champ d'application temporel de la CDI-IN, et ce, en violation de l'art. 14 par. 3 Protocole du 30 août 2010 (cf. recours, p. 43 ss). L'AFC devra ainsi procéder à des caviardages supplémentaires.

4.2 Pour l'examen des informations à caviarder, l'AFC devra se fonder sur les conclusions et développements du recourant qui mettent en exergue les éléments concernés, en référence aux annexes au courrier de l'AFC du 7 novembre 2016 (dossier autorité inférieure, pièce 31 avec annexes ; recours, p. 44 s. ; cf. arrêt du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.2 [en particulier sur l'exigence de désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné]), à savoir :

- L'annexe *** qui contient une date antérieure au 1^{er} avril 2011. Il s'agit en effet d'une information qui, en tant que telle, ne produit plus d'effets après le 1^{er} avril 2011 et qui doit, partant, être caviardée (cf. consid. 2.1.2 ci-avant).
- En revanche, les informations contenues dans les documents « Statement of Assets as of 31 December 2011 » relatifs aux comptes *** (dossier autorité inférieure, annexe 4 à la pièce 31), *** (dossier autorité inférieure, annexe 7 à la pièce 31) et *** (annexe 10 à la pièce 31) relatives aux postes « Total Cash movement out », « Increase/Decrease including Income » ainsi que « PERFORMANCE year to date » ne doivent pas être caviardées. Il s'agit là d'informations qui continuent à produire des effets en date du 31 décembre 2011, soit ultérieurement au 1^{er} avril 2011 et qui, partant, peuvent être transmises (cf. consid. 2.1.2 ci-avant).
- S'agissant des informations, contenues dans les trois mêmes annexes précitées, et relatives aux postes « Addition Withdrawals », « Increase/Decrease Portfolio », « Increase/Decrease Capital »,

« Income » et « Cumulative Performance », la Cour constate ici que l'AFC a caviardé ce qui est vraisemblablement la date du 31 mars 2011 dans l'annexe ***. En revanche, elle ne l'a pas fait pour la même date dans l'annexe *** et dans l'annexe ***. Si les deux dernières informations doivent, en application de la jurisprudence, être transmises (cf. consid. 2.1.2 ci-avant), la Cour renonce toutefois à procéder à une reformatio in pejus – dans le sens d'un décaviardage – des informations à ce stade encore caviardées et figurant à l'annexe *** (comp. ***). En effet, il reste le cas échéant loisible à l'autorité fiscale indienne de déposer une nouvelle demande en tout temps à ce sujet (cf. arrêts du TAF A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 5.6 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.4).

- S'agissant encore des postes *** portant sur des investissements antérieurs au 1^{er} avril 2011, ils doivent également être caviardés. Il s'agit en effet d'informations révolues qui ne déploient plus d'effets après cette date. L'annexe *** paraît à cet égard seule concernée.

4.3 En outre, le recourant conclut à ce que « dans la mesure où les données bancaires incluent des données préalables en 1^{er} avril 2011, qui ne sont pas couvertes par le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN, la Décision attaquée devra être annulée et renvoyée à l'AFC pour que cette autorité procède aux caviardages nécessaires » (cf. recours, p. 2 et 44 s.). En règle générale, il n'appartient cependant pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, la Cour, saisie d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2 [décision confirmée par le TF]). Le fait que, sur ce point, les conclusions du recourant soient tout à fait générales, indique précisément qu'il n'est pas manifeste – y compris pour lui-même – que les informations prétendument concernées ne puissent pas être transmises. La Cour n'examinera donc pas ce grief plus avant, contrairement aux griefs à juste titre circonstanciés du recourant au sujet des informations qu'il estime précisément devoir faire l'objet d'un caviardage (cf. consid. 4.2 ci-avant ; recours, p. 44).

5.

Vu les considérants qui précèdent, le recours est très partiellement admis. Pour le surplus, s'agissant du principe même de l'octroi de l'assistance administrative, le recours est rejeté. La décision attaquée est ainsi modifiée dans le sens que certaines informations antérieures au 1^{er} avril 2011, respectivement au 31 mars 2011 s'agissant des états financiers (cf. consid. 2.1.1 s. ci-avant), figurant dans les documents dont la transmission est envisagée au MFI doivent encore être caviardées avant la transmission définitive des informations.

5.1 Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.–. Vu l'admission très partielle du recours et le fait que le recourant succombe sur le principe même de l'octroi de l'assistance administrative, les frais de procédure sont mis à sa charge par neuf dixièmes, soit Fr. 4'500.–. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 5'000.– déjà versée (cf. art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Le solde de Fr. 500.– lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour lui de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

5.2 La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative internationale (arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; cf. ATF 132 II 47 consid. 5.2). En règle générale, le tarif horaire des avocats, pour le calcul des dépens, est de Fr. 200.– au moins et de Fr. 400.–, hors TVA (art. 10 al. 2 FITAF).

Le recourant a certes fourni une note d'honoraires répondant aux exigences de forme puisqu'elle est détaillée et indique qui a passé quel temps à faire quoi pour quel tarif (arrêts du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Conformément à la pratique du Tribunal de céans, l'AFC n'a pas été invitée

à se prononcer sur le contenu de la note fournie par le recourant, l'administration n'étant, stricto sensu, pas titulaire du droit d'être entendu (arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Sur cette base, le montant total réclamé ascende à Fr. 71'674.60 pour la procédure devant le Tribunal de céans. La note produite porte toutefois en partie sur des heures facturées à un tarif supérieur à Fr. 400.–. Le tarif doit donc être ramené à Fr. 400.– de l'heure au maximum pour le calcul des dépens (arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4).

Il ressort de ladite note que les heures totales facturées par le recourant au tarif de Fr. 650.– sont au nombre de 45,23 (23,92 + 5,24 + 13,44 + 2,63), celles au tarif de Fr. 450.– au nombre de 43,35 (42,10 + 1,25) et celles au tarif de Fr. 400.– au nombre de 51,7 (27,20 + 1,15 + 21,6 + 1,75). Si l'on ramène la facturation de l'ensemble de ces heures à un tarif de Fr. 400.–, le montant total des honoraires réclamé se monte à Fr. 56'112.– (18'092 + 17'340 + 20'680).

Comme le recourant n'obtient cependant que très partiellement raison (consid. 4 ci-avant), qu'il doit supporter les neuf dixièmes des frais de procédure (consid. 5.1 ci-avant) et qu'il a engagé des frais que le Tribunal de céans n'estime pas toujours nécessaires – notamment en raison de nombreuses répétitions dans un recours de plus de 40 pages – il se justifie de réduire considérablement le montant des dépens. En conséquence, l'autorité inférieure doit verser au recourant une indemnité de dépens réduite de Fr. 4'000.–. Ce montant s'entend hors TVA puisque le recourant est domicilié à l'étranger (cf. arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Les dépens ne comprennent ainsi aucun supplément TVA au sens de l'art. 9 al. 1 let. c FITAF.

6.

S'agissant finalement des voies de droit qui entrent ici en ligne de compte, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a, 90 ss et 100 al. 2 let. b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110). Par conséquent, le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaqué par un recours en matière de droit public, à condition qu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agisse pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Il revient au Tribunal fédéral de dire si les conditions de recevabilité du recours sont réunies.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis, dans le sens des considérants. Pour le surplus, le recours est rejeté.

2.

La décision finale est modifiée dans le sens que l'AFC doit, avant la transmission définitive des informations au MFI, procéder aux caviardages complémentaires conformément au considérant 4.2.

3.

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.– (cinq mille francs). Le montant de Fr. 4'500.– (quatre mille cinq cent francs) est mis à la charge du recourant. Le solde par Fr. 500.– (cinq cent francs) lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour lui de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

4.

L'autorité inférieure doit verser un montant de Fr. 4'000.– (quatre mille francs) au recourant à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Dario Hug

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :